تقدير المخاطر والرقابة الداخلية

RISK ASSESSMENT AND INTERNAL CONTROL

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة، لتدقيق المعلومات الاخرى ذات العلاقة.

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الاساسية والاجراءات الجوهرية (مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي اسود وثخين)، كذلك فإنها تحتوي على الارشادات ذات العلاقة على شكل شروحات وايضاحات ومعلومات اخرى. ان المبادئ الاساسية والاجراءات الجوهرية يجب ان تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها.

ولغرض فهم وتطبيق المبادئ الاساسية والاجراءات الجوهرية والإرشادات المتعلقة بها، فإن من الضروري الاخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمواد الاخرى التي يتضمنها ذلك المعيار، وليس فقط الاعتماد على النص المنضد بالحروف المطبعية السوداء الثخينة.

في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي المدقق بأن من الضرورة التخلي عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل اكثر فعالية. في مثل هذه الحالات، على المدقق ان يكون مستعداً لتبرير هذا التخلي.

ومن المفضل ان يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الامور المادية فقط.

ان وجهة نظر القطاع العام والتي تصدرها لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين مدرجة في نهاية المعيار الدولي للتدقيق، في حالة عدم وجود وجهة نظر للقطاع العام فإن المعيار الدولي للتدقيق قابل للتطبيق من كافة النواحي الجوهرية للقطاع العام.

مقدمـة

1. الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، وعلى مخاطر التدقيق ومكوناتها: المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف.

2. **على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها. وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق، وتصميم اجراءات التدقيق للتأكد بأنها قد خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول.**

3. (مخاطر التدقيق) تعني المخاطر التى تؤدى إلى قيام المدقق بإبداء رأى غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على اخطاء جوهرية. وتتكون مخاطر التدقيق على ثلاثة مكونات هي: المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف.

4. (المخاطر الملازمة) هي قابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب او مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي او عندما تدمج مع اخطاء في ارصدة او مجموعات اخرى مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة.

5. (مخاطر الرقابة) هي قابلية حدوث خطأ هام في رصيد حساب او مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي او عندما تندمج مع اخطاء في ارصدة او مجموعات اخرى من دون ان تمنع او تكتشف وتصحح في الوقت المناسب من قبل انظمة المحاسبة والرقابة الداخلية.

6. (مخاطر عدم الاكتشاف) وهى المخاطر بأن اجراءات المدقق التحققية (substantive) لا تكتشف وجود خطأ في رصيد حساب او مجموعة معاملات متشابهة قد تكون هامة بشكل فردي او عندما تدمج مع اخطاء في ارصدة او مجموعات اخرى من العمليات.

7. (النظام المحاسبي) يعنى سلسلة من المهمات والقيود المحاسبية لمنشأة ما، والتى تعالج معاملاتها بواسطة مسك السجلات المالية. مثل هده الأنظمة تحدد وتجمع وتحلل وتحتسب وتصنف وتسجل وتلخص وتقدم تقريراً بالمعاملات والاحداث الاخرى.

8. إن تعبير (نظام الرقابة الداخلية) يعني كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها، قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الادارة وهو ادارة العمل بشكل منظم وكفؤ، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع وإكتشاف الاحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية واعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب، ويشمل نظام الرقابة الداخلية على أمور أبعد من تلك المتصلة مباشرة بوظائف النظام المحاسبي وهي:

أ- (بيئة الرقابة) وتعني الموقف العام للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة. ولبيئة الرقابة تأثير على فعالية بعض إجراءات الرقابة. ففي بيئة رقابية قوية مثلا كتلك التى تستخدم الموازنات التقديرية بشكل محكم وتوظف التدقيق الداخلي بشكل فعال، فان ذلك سيكمل بدرجة مهمة بعض إجراءات الرقابة.ومع ذلك، فالبيئة القوية لا تستطيع لوحدها ضمان فعالية

نظام الرقابة الداخلية. وتتضمن العوامل التي تنعكس في بيئة الرقابة ما يلي :
- أداء مجلس الإدارة واللجان التابعة له.
- فلسفة الإدارة وأسلوب العمل.
- الهيكل التنظيمي للمنشأة وطرق إناطة الصلاحيات والمسؤوليات.
- نظام الرقابة الإدارية والمتضمن وظيفة التدقيق الداخلية، والسياسات المتعلقة بالموظفين والإجراءات وفصل الواجبات.

ب- (إجراءات الرقابة) وتعني تلك السياسات والإجراءات التي اعتمدتها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة، لغرض تحقيق الأهداف الخاصة للمنشأة. وتتضمن إجراءات الرقابة المحددة ما يلي:
- تقديم التقارير واختبار وتأييد المطابقات.
- فحص الدقة الحسابية للسجلات.
- السيطرة على تطبيقات وبيئة نظم معلومات الحاسوب، مثلا تأسيس ضوابط على :
- التغيير في برامج الحاسوب.
- حرية الوصول إلى ملفات المعلومات.
- حفظ ومراجعة الحسابات الإجمالية وموازين المراجعة.
- الموافقة والرقابة على المستندات.
- مقارنة المعلومات الداخلية مع المصادر الخارجية للمعلومات.
- مقارنة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون مع السجلات المحاسبية.
- تحديد حرية الوصول الفعلي المباشر إلى الأصول والسجلات.
- مقارنة وتحليل النتائج المالية مع مبالغ الموازنات التقديرية.

9. عند تدقيق البيانات المالية، يهتم المدقق فقط بتلك السياسات والإجراءات ضمن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، الملائمة لتأكيدات البيانات المالية. إن فهم الأوجه المناسبة للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، إضافة لتقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة والآراء الأخرى، ستمكن المدقق من:

أ- تشخيص الأنواع المحتملة للاخطاء الجوهرية والتي قد تحدث في البيانات المالية.

ب- دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود اخطاء هامة.

ج- تصميم اجراءات تدقيق ملائمة.

10. عند تطوير طريقة التدقيق يدرس المدقق التقدير الأولي لمخاطر الرقابة (بالتزامن مع تقدير المخاطر الملازمة) لغرض تحديد مخاطر عدم الاكتشاف المناسبة لقبولها في تأكيدات البيانات المالية، وكذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية لمثل هذه التأكيدات.

المخاطر الملازمة

11. عند إعداد خطة التدقيق الشاملة، على المدقق تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية. وعند إعداد برنامج التدقيق، على المدقق إقران هذا التقدير بأرصدة حسابات أساسية ومجموعته من المعاملات بمستوى التأكيدات، أو الافتراض بان المخاطر الملازمة مرتفعة بالنسبة للتأكيدات.

12. لتقدير المخاطر الملازمة، على المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقييم عوامل عديدة، والتي منها ما يلي:

على مستوى البيانات المالية
- أمانة الإدارة.
- خبرة ومعرفة الإدارة والتغيرات الحاصلة في الإدارة خلال الفترة مثلا، قد تؤثر عدم خبرة الإدارة على إعداد البيانات المالية للمنشأة.
- الضغوط غير الاعتيادية على الإدارة مثلا، الحالات التى قد تجعل الإدارة ميالة لتقديم بيانات مالية خاطئة، مثل تجربة الصناعة بحدوث عدد كبير من حالات فشل الأعمال أو المنشأة التي ينقصها رأس مال كاف

لاستمرارها بالتشغيل.

- طبيعة عمل المنشأة، مثلا احتمالات كون منتجات أو خدمات المنشأة ذات تقنية متقادمة، أو تعقيد هيكلية رأس المال، أو أهمية الأطراف ذات العلاقة، وعدد المواقع والانتشار الجغرافي لوسائل الإنتاج.
- العوامل التي تؤثر على القطاع الصناعي الذي يعود له نشاط المنشأة، مثلا، الحالات الاقتصادية والثقافية المحددة بموجب الاتجاهات والنسب المالية، والتغيرات التقنية وطلب المستهلكين والأعراف المحاسبية السائدة في القطاع الصناعي.

على مستوى رصيد الحساب وطائفة من المعاملات

- حسابات البيانات المالية المحتمل أن تكون قابلة للخطأ، مثلا الحسابات التي تتطلب إجراء تسويات في الفترة السابقة أو تلك التى تتضمن درجة عالية من التقدير.
- التعقيد في المعاملات الأساسية والأحداث الأخرى، التي قد تتطلب استخدام خبير.
- درجة التقدير الشخصي والتى يتضمنها تحديد أرصدة الحسابات.
- قابلية الأصول للضياع أو الاختلاس، مثلا، الأصول المرغوبة بشكل كبير والقابلة للانتقال كالنقدية.
- إتمام معاملات غير اعتيادية ومعقدة، خاصة في أو قرب نهاية الفترة المالية.
- معاملات لم تخضع للمعالجات الاعتيادية.

النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية

13. تتعلق الضوابط الداخلية ذات العلاقة بالنظام المحاسبي بتحقيق الأهداف التالية :

- أن المعاملات تنفذ بحسب القرارات العامة أو الخاصة للإدارة.
- أن كافة المعاملات والأحداث الأخرى تسجل فورا بالمبلغ الصحيح وفى الحسابات الملائمة وفى الفترة المالية التي تعود لها، وذلك لغرض إتاحة الفرصة لاعداد البيانات المالية طبقا للإطار المحدد لإعداد التقارير المالية.
- الوصول إلى الأصول والسجلات مسموح بها فقط بتفويض من الإدارة.
- مقارنة الأصول المسجلة مع الأصول الموجودة فعلا، وذلك في فترات دورية، واتخاذ الإجراءات الملائمة حيال أية فروقات.

القيود الملازمة للضوابط الداخلية

14. لا يستطيع النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية أن يوفر للإدارة أدلة قاطعة بأن الأهداف قد تم الوصول إليها وذلك بسبب القيود الملازمة لهذه الأنظمة. وهذه القيود تتضمن ما يلي :

- المتطلبات الاعتيادية للإدارة بعدم تجاوز تكلفة نظام الرقابة الداخلية للمنافع المتوقعة من تطبيق النظام.
- معظم الرقابة الداخلية تميل للتوجه إلى المعاملات المتكررة وليس إلى المعاملات غير المتكررة.
- احتمال الخطأ البشرى بسبب الإهمال أو الارتباك أو أخطاء في تقدير وفهم التعليمات.
- إمكانية الالتفاف على الضوابط الداخلية من خلال تواطؤ أحد الإداريين أو أحد الموظفين مع أطراف من خارج أو من داخل المنشأة.
- إمكانية قيام أحد الأشخاص المسؤولين عن ممارسة الرقابة الداخلية بإساءة استخدام هذه المسؤولية، مثلا، قيام أحد الإداريين بتجاوز الرقابة الداخلية.
- إمكانية أن تصبح الإجراءات غير ملائمة بسبب التغييرات في الظروف، وإمكانية تدهور الالتزام بهذه الإجراءات.

فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية

15. عند الحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق، فإن المدقق سيتعرف على تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، وعلى طريقة عملهما. مثلا قد يقوم المدقق بإجراء «اختبار المتابعة الداخلية» وذلك بتتبع سير معاملات قليلة خلال النظام المحاسبي. وعندما تكون المعاملات المختارة مشابهة لتلك المعاملات التي تمر من خلال النظام، فإن هذا الإجراء قد يعتبر جزءا من اختبارات الرقابة. إن طبيعة ومدى اختبارات المتابعة الداخلية التي يقوم بها المدقق لا تكفى بمفردها لتوفير

أدلة إثبات ملائمة لدعم وتقييم مخاطر الرقابة الذي هو أقل من العالي.

16. إن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم بها المدقق للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، ستختلف بسبب أمور عديدة من بينها:
- حجم وتعقيد المنشأة ونظام الحاسوب المطبق فيها.
- اعتبارات الأهمية النسبية (المادية).
- نوع الضوابط الداخلية ذات العلاقة.
- طبيعة التوثيق في المنشأة لضوابط داخلية معينة.
- تقدير المدقق للمخاطر الملازمة.

17. يحصل المدقق عادة على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، ذات الأهمية لعملية التدقيق، من خلال خبرته السابقة مع المنشأة ويستكملها بما يلي :

أ- الاستفسارات من الإدارات ذات العلاقة ومن المشرفين والموظفين الآخرين في مختلف مستويات الهيكل التنظيمي للمنشأة، إضافة للرجوع إلى الوثائق، ومنها أدلة الإجراءات ودليل وصف العمل وخرائط التدفق.

ب- فحص الوثائق والسجلات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

ج- ملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة، ومن ضمنها ملاحظة الهيكل التنظيمي لعمليات الحاسوب وأفراد الإدارة وطبيعة معالجة المعاملات.

النظام المحاسبي

18. على المدقق أن يحصل على فهم للنظام المحاسبي ، يكفي لتشخيص وفهم :

أ- مجموعات المعاملات الرئيسية لعمليات المنشأة .

ب- كيفية البدء في هذه المعاملات.

ج- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المؤيدة والحسابات التى تتضمنها البيانات المالية.

د- طريقة معالجة التقارير المالية والمحاسبية منذ بدء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.

بيئة الرقابة

19. على المدقق أن يحصل على فهم كاف للبيئة الرقابية لتقييم مواقف وإدراك وأفعال الادارة تجاه الضوابط الداخلية وأهميتها في المنشأة.

إجراءات الرقابة

20. **على المدقق أن يحصل على فهم كاف لإجراءات الرقابة لغرض تطوير خطة التدقيق.** ولغرض الحصول على هذا الفهم على المدقق أن يراعي المعرفة بوجود أو غياب إجراءات الرقابة الحاصل عليها من خلال فهمه لبيئة الرقابة وللنظام المحاسبي ليقرر فيما إذا كانت هناك ضرورة لفهم إضافي لإجراءات الرقابة وبسبب اندماج إجراءات الرقابة مع بيئة الرقابة والنظام المحاسبي، وبما أن المدقق سيحصل على فهم لبيئة الرقابة وللنظام المحاسبي، فإن من المرجح الحصول على بعض المعرفة لإجراءات الرقابة أيضا، مثلا، عند الحصول على فهم للنظام المحاسبي يخص النقدية فإن المدقق سيدرك عادة فيما إذا يعد مذكرات تسوية حسابات المصرف. واعتياديا فإن تطوير خطة التدقيق الشاملة لا تتطلب فهما لإجراءات الرقابة لكل تأكيد في البيانات المالية ولرصيد كل حساب ولكل مجموعة من المعاملات.

مخاطر الرقابة

التقييم الأولي لمخاطر الرقابة

21. التقييم الأولي لمخاطر الرقابة هو عملية تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بمنع حدوث اخطاء جوهرية، أو اكتشافها وتصحيحها. حيث هناك دائما إمكانية وجود بعض مخاطر للرقابة بسبب التقييدات الملازمة لأي نظام محاسبي أو لأي نظام للرقابة الداخلية.

22. بعد حصول المدقق على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، عليه القيام بتقدير أولي لمخاطر الرقابة، على مستوى التأكيدات، لكل رصيد حساب أساسي أو مجموعة من المعاملات.

23. يقوم المدقق عادة بتقدير مخاطر الرقابة على مستوى عال لبعض أو كافة التأكيدات عندما :

أ- يكون النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة غير فعالين. أو

ب- إن تقييم فعالية النظام المحاسبي للمنشأة ونظام الرقابة الداخلية ليسا بالكفاءة المطلوبة.

24. يكون التقدير الأولي لمخاطر الرقابة لتأكيدات البيانات المالية عاليا ما لم يكن المدقق:

أ- قادرا على تشخيص الضوابط الداخلية الملائمة للتأكيدات والتي من المرجح أن تمنع أو تكشف وتصحح الاخطاء الجوهرية.

ب- يخطط للقيام باختبارات للرقابة للتأكد من صحة التقدير .

توثيق فهم وتقدير مخاطر الرقابة

25. على المدقق توثيق ما يلي في أوراق العمل الخاصة بعملية التدقيق :

أ- الفهم الذي حصل عليه للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة. و

ب- تقييم مخاطر الرقابة. وفي حالة تقييم مخاطر الرقابة بأقل من المستوى العالي، يجب على المدقق أيضا توثيق الأسس التى بنى عليها استنتاجاته.

26. من الممكن استعمال عدة طرق لتوثيق المعلومات المتعلقة بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية. وان اختيار إحدى الطرق أمر يعود إلى اجتهاد المدقق . ومن الطرق الشائعة ، التي قد تستعمل بشكل منفرد أو موحد، هي طرق مذكرات الوصف والاستبيانات وقوائم التحقق وخرائط التدفق . إن شكل ونطاق هذا التوثيق يتأثر بحجم وتعقيد المنشأة وطبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة . وبشكل عام فإنه كلما كان النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة معقدا ، وكلما كانت إجراءات المدقق اكثر شمولية، كلما ازدادت الحاجة إلى أن يكون التوثيق أشمل .

اختبارات الرقابة

27. تجرى اختبارات الرقابة لغرض الحصول على أدلة إثبات تخص فعالية ما يلي:

أ- تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، وذلك لبيان فيما إذا كانت هذه الأنظمة مصممة بشكل ملائم لمنع أو اكتشاف وتصحيح الاخطاء الهامة.

ب- كيفية عمل الرقابة الداخلية خلال الفترة.

28. إن بعض الإجراءات التي يتم القيام بها للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية قد لا تكون مخططة بشكل خاص كاختبارات للرقابة، ولكن قد توفر أدلة إثبات على فعالية تصميم وعمل الضوابط الداخلية الملائمة لبعض التأكيدات، وبناء على ذلك فإنه يصلح كاختبارات للرقابة. فمثلا، عند الحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية الخاص بالنقدية، فإن من الممكن أن يحصل المدقق على أدلة إثبات تتعلق بفعالية عملية مطابقة حساب المصرف وذلك من خلال الاستفسار والملاحظة.

29. عندما يستنتج المدقق بأن الإجراءات التي تم القيام بها للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية قد وفرت أيضا أدلة إثبات حول ملائمة تصميم وفعالية تطبيق السياسات والإجراءات المناسبة لتأكيدات خاصة للبيانات المالية، فإن المدقق قد يستعمل أدلة الإثبات هذه، على شرط أن تكون كافية، كسند

لجعل تقدير أخطار الرقابة أقل من المستوى العالي.

30. تتضمن اختبارات الرقابة ما يلي:

- فحص المستندات المؤيدة للمعاملات والأحداث الأخرى لغرض الحصول على أدلة إثبات بأن الرقابة الداخلية تعمل كما ينبغي، مثلا، التحقق من كون المعاملة قد تم إقرارها.
- الاستفسارات والملاحظات حول الرقابة الداخلية التي لا تترك أثرا يقتفى لتدقيقها، مثلا، تحديد من قام فعلا بالعمل لكل وظيفة وليس فقط من كان المفروض أن يقوم به.
- إعادة تأدية الضوابط الداخلية، مثلا، مطابقة حسابات المصرف للتأكد من أن المنشأة قد قامت بإجرائها بالشكل الصحيح.

31. على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات من خلال اختبارات الرقابة كدليل لأي تقدير بأن مخاطر الرقابة أقل من المستوى العالي. وكلما انخفض تقدير مخاطر الرقابة، كلما كان على المدقق أن يحصل على دليل بان النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية قد صمما بشكل مناسب وانهما يعملان بفعالية.

32. عند الحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بفعالية عمل الرقابة الداخلية يقوم المدقق بدراسة كيفية تطبيقها، وثبات تطبيقها خلال الفترة، ومن الذي قام بتطبيقها. إن مفهوم العمل بفعالية، يقر بأن بعض الانحرافات قد تحدث. إن الانحرافات عن الرقابة الموضوعة قد تكون أسبابها عوامل عدة منها التغييرات في الموظفين الأساسيين أو التقلبات الموسمية المهمة في حجم المعاملات أو الخطأ البشري. وعند اكتشاف الانحرافات يقوم المدقق باستفسارات خاصة تتعلق بهذه الأمور، وعلى الخصوص توقيت تغييرات الموظفين في الوظائف الرئيسية للرقابة الداخلية. بعدها يتأكد المدقق بأن اختبارات الرقابة قد شملت بشكل مناسب فترات التغيير أو التقلبات هذه.

33. في بيئة نظم المعلومات المحوسبة، لا تتغير أهداف اختبارات الرقابة عنها في البيئة اليدوية، ومع ذلك فإن بعض إجراءات التدقيق قد تتغير وقد يجد المدقق نفسه مضطرا، أو قد يفضل، استعمال طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب. إن استعمال هذه الأساليب التقنية، مثلا، ملف ادوات الاستجواب أو معلومات اختبار التدقيق، قد تكون ملائمة عندما لا يوفر النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية أدلة منظورة توثق عمل الرقابة الداخلية والتي يتم برمجتها في النظام المحاسبي الممكن.

34. استنادا إلى نتائج اختبارات الرقابة ، على المدقق تقييم فيما إذا، كانت الضوابط الداخلية قد صممت وتعمل كما كان متوقعا عند التقدير الأولي لمخاطر الرقابة. أن تقييم الانحرافات قد ينتج عنه استنتاج المدقق بأن مستوى مخاطر الرقابة المقدر يحتاج إلى إعادة نظر. في مثل هذه الحالات يقوم المدقق بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المخططة.

نوعية وتوقيت *أدلة الإثبات*

35. أنواع معينة من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق قد تكون ذات موثوقية اكثر من غيرها، وفي العادة فإن ملاحظات المدقق توفر أدلة اثبات اكثر ثقة من مجرد القيام بالاستفسارات، مثلا، قد يحصل المدقق على أدلة إثبات تخص فصل الواجبات بشكل مناسب وذلك من خلال ملاحظة الشخص الذي يطبق الإجراء الرقابي أو بالاستفسار عن الموظف المناسب. ومع ذلك فإن أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من خلال بعض اختبارات الرقابة، كالملاحظة، تتصل فقط بالوقت الذي طبق فيه الإجراء. عند ذلك قد يقرر المدقق أن يضيف لهذه الإجراءات اختبارات أخرى قادرة على توفير أدلة إثبات لفترات زمنية أخرى.

36. عند تحديد أدلة الإثبات الملائمة لدعم أي نتيجة حول مخاطر الرقابة، قد يراعى المدقق أدلة الإثبات التي حصل عليها في التدقيق السابق. وفي حالة التكليف المستمر فإن المدقق سوف يكون مطلعا على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية من خلال عمله السابق، لكنه سيحتاج إلى تحديث معرفته التي حصل عليها ودراسة الحاجة إلى الحصول على أدلة إثبات أخرى لأي تغيير في الرقابة. **وقبل الاعتماد على إجراءات تم العمل بها في تدقيق سابق ، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات تدعم هذا الاعتماد.** ويقوم المدقق بالحصول على أدلة إثبات بطبيعة وتوقيت ومدى أية تغييرات في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة حدثت منذ

العمل بتلك الإجراءات، وتقدير تأثيرها على الاعتماد المقرر من المدقق. وكلما كان الوقت الذي مضى منذ العمل بالإجراءات السابقة أطول كلما كانت نتيجة الثقة بها اقل.

37. **على المدقق الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت الضوابط الداخلية قد استخدمت طوال الفترة.** وفى حالة استعمال ضوابط مختلفة جوهريا في أوقات مختلفة خلال الفترة ، يجب على المدقق دراستها بشكل منفصل. إن تحليل الرقابة الداخلية لجزء معين من الفترة يتطلب دراسة مستقلة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المزمع تطبيقها على المعاملات والاحداث الأخرى في تلك الفترة.

38. قد يقرر المدقق إجراء بعض اختبارات الرقابة خلال زياراته المرحلية قبل نهاية الفترة. ومع ذلك فان المدقق لا يستطيع الاعتماد على نتائج مثل هذه الاختبارات بدون دراسة الحاجة إلى الحصول على أدلة إثبات إضافية تخص الفترة المتبقية. والعوامل التي تراعى تتضمن ما يلي :

- نتائج الاختبارات المرحلية.
- طول الفترة المتبقية.
- هل هناك تغييرات قد حدثت في النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية خلال الفترة المتبقية.
- طبيعة ومبالغ المعاملات والأحداث الأخرى والأرصدة ذات العلاقة .
- بيئة الرقابة وخصوصا رقابة الإشراف .
- إجراءات التحقق التي يخطط لتنفيذها .

التقييم النهائي لمخاطر الرقابة

39. **قبل ختام عملية التدقيق، وبناء على نتائج الإجراءات الجوهرية وأدلة الإثبات الأخرى التي حصل عليها المدقق، على المدقق دراسة فيما إذا كان تقييم مخاطر الرقابة صحيح ومؤكد.**

العلاقة بين تقييم المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة

40. إن رد فعل الإدارة لحالات المخاطر الملازمة غالبا ما يكون بتصميم نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية يمنعان أو يكتشفان ويصححان الاخطاء الجوهرية، ولذا فإن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، في حالات كثيرة، ذات علاقة متبادلة وثيقة. في مثل هذه الحالات، وعند محاولة المدقق تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة بشكل منفصل، فإن هناك احتمال الوصول إلى تقدير غير مناسب للمخاطر. وعليه فان مخاطر التدقيق قد تحدد بشكل افضل، في مثل هذه الحالات، بعمل تقدير مشترك.

مخاطر عدم الاكتشاف

41. إن مستوى مخاطر عدم الاكتشاف يرتبط مباشرة بإجراءات المدقق الجوهرية. ويؤثر تقييم المدقق لمخاطر الرقابة مع تقديره للمخاطر الملازمة، على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية التي يتم القيام بها لتقليل مخاطر عدم الاكتشاف، وبالتالي تقليل مخاطر التدقيق، إلى مستوى منخفض ومقبول. وهناك دائما وجود لبعض مخاطر عدم الاكتشاف حتى لو قام المدقق بفحص رصيد الحساب أو مجموعة من المعاملات بنسبة 100 ٪، بسبب أن معظم أدلة الإثبات هي مقنعة وليست حاسمة مثلا .

42. **على المدقق دراسة المستويات التقديرية للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراء ات الجوهرية المطلوبة لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى أدنى مقبول.** في هذا الصدد يقوم المدقق بمراعاة ما يلي:

أ- طبيعة إجراءات التحقق، مثلا، استعمال اختبارات موجهة إلى أطراف مستقلة من خارج المنشاة بدلا من الاختبارات الموجهة إلى أطراف أو توثيق من داخل المنشأة، أو استعمال اختبارات مفصلة لهدف تدقيقي خاص إضافة لاستعمال إجراءات تحليلية.

ب- توقيت إجراءات التحقق، مثلا، القيام بالإجراءات في نهاية الفترة بدلا من إجرائها في موعد مبكر.

ج- مدى إجراءات التحقق، مثلا، استعمال عينة بحجم أكبر.

43. هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وبين المستوى المشترك للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة. مثلا،

عندما تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة مرتفعة، فإن مخاطر الاكتشاف المقبولة تكون منخفضة لغرض تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. ومن ناحية أخرى عندما تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة منخفضة، يستطيع المدقق قبول مخاطر اكتشاف مرتفعة، مع استمرار تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. ويراجع الملحق المرفق لتوضيح العلاقة المتبادلة بين مكونات مخاطر التدقيق.

44. حين تكون اختبارات الرقابة وإجراءات التحقق يمكن تمييزها بالنسبة لأغراضها، فإن نتائج أي نوع من هذه الإجراءات قد تساهم في غرض الإجراء الآخر. وان اكتشاف اخطاء جوهرية عند تنفيذ إجراءات التحقق قد تسبب قيام المدقق بتعديل التقييم السابق لمخاطر الرقابة. ويراجع الملحق المرفق لتوضيح العلاقة المتبادلة بين مكونات مخاطر التدقيق.

45. إن المستويات المقدرة للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة لا يمكن أن تكون منخفضة بشكل واف لإلغاء حاجة المدقق إلى القيام بأية إجراءات تحقق. **ويغض النظر عن المستويات المقدرة للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة، فإن على المدقق القيام ببعض إجراءات التحقق لأرصدة حسابات اساسية أو مجموعة من المعاملات.**

46. إن تقديرات المدقق بشأن مكونات مخاطر التدقيق قد تتغير خلال عملية التدقيق، مثلا، قد تصل الى انتباه المدقق عند قيامه بإبداء بعض إجراءات التحقق معلومات تختلف بشكل هام عن المعلومات التى بنى عليها المدقق تقديراته للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة. مثل هذه الحالات، يقوم المدقق بتعديل إجراءات التحقق المخططة الموضوعة استنادا إلى المستويات المقدرة المنقحة للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة.

47. **كلما كانت تقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة مرتفعة. كلما كانت أدلة الإثبات، التي على المدقق أن يحصل عليها من إنجاز إجراءات التحقق، أكثر.** وعندما تكون تقديرات كلا المخاطرتين الملازمة والرقابية مرتفعتين، فإن المدقق يحتاج إلى دراسة فيما إذا كانت إجراءات التحقق تستطيع توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة لتخفيض مخاطر الاكتشاف، وبالتالي مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. **وعندما يقرر المدقق بأن مخاطر الاكتشاف المتعلقة بتأكيدات البيانات المالية لرصيد حساب مهم أو مجموعة من المعاملات لا يمكن تخفيضه إلى مستوى مقبول، فإن على المدقق إبداء رأى متحفظ أو عدم إبداء الرأي.**

مخاطر التدقيق في المنشآت الصغيرة

48. يحتاج المدقق إلى الحصول على نفس المستوى من الثقة، لغرض إبداء رأى غير متحفظ حول البيانات المالية لكلا المنشأتين الصغيرة والكبيرة. ومع ذلك، فان هناك عدد من الضوابط الداخلية التي تكون ملائمة في المنشآت الكبيرة، ولكنها لاتكون عملية في المنشآت الصغيرة. مثلا، في المنشات الصغيرة، قد يتم إنجاز الإجراءات المحاسبية بواسطة أشخاص قليلين ممن لديهم مسؤوليات تشغيلية وإشرافية في نفس الوقت، ولذا فان الفصل بين الواجبات سيكون مفقودا أو محددا بشكل كبير. وقد يتم تعويض عدم ملائمة الفصل بين الواجبات، في بعض الحالات، بنظام رقابة إدارية محكمة، حيث تتواجد ضوابط إشراف المالك/المدير بسبب المعرفة الشخصية المباشرة بالمنشأة ومشاركته بالمعاملات. أما في الظروف التي يكون فيها الفصل بين الواجبات محدودا، إضافة للافتقار إلى أدلة إثبات لضوابط الإشراف فإن أدلة الإثبات الضرورية لدعم رأي المدقق حول البيانات المالية قد يمكن الحصول عليها كليا من خلال إنجاز إجراءات التحقق.

الإبلاغ عن نقاط الضعف

49. نتيجة لحصول المدقق على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية وقيامه باختبارات الرقابة، فإن المدقق قد يطلع على وجود نقاط ضعف في هذه الأنظمة. **وعلى المدقق إعلام الإدارة، بالسرعة المكنة والى المستوى المناسب للمسؤولية، بنقاط الضعف الرئيسية في تصميم أو تشغيل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، والتى اطلع عليهما. ويتم إبلاغ الإدارة بنقاط الضعف الرئيسية، عادة، بشكل مكتوب.** ومع ذلك إذا اجتهد المدقق بأن الإبلاغ الشفهي ملائم، فإنه يجب توثيق هذا الإبلاغ في أوراق العمل. ومن المهم الإشارة في الإبلاغ بأن نقاط الضعف التي وصلت إلى علم المدقق نتيجة لعملية التدقيق، هي فقط التي تم إبلاغها، وان

الاختبار لم يكن مصمما لتحديد ملائمة الرقابة الداخلية لأغراض الإدارة.

منظور القطاع العام

1. *فيما يتعلق بالفقرة (8) من هذا المعيار الدولي للتدقيق على المدقق أن يدرك بأن «أهداف الإدارة» في مشاريع القطاع العام قد تتأثر بالاهتمام المتعلق بالمسؤولية تجاه الجمهور. وقد تتضمن أهدافا مستمدة من التشريعات والأنظمة والقرارات الحكومية والأوامر الوزارية. إن مصدر وطبيعة هذه الأهداف يجب أن تراعي من قبل المدقق عند تقدير فيما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية فعالة لأغراض عملية التدقيق.*

2. *الفقرة (9) من هذا المعيار الدولي للتدقيق تنص على أنه عند تدقيق البيانات المالية يهتم المدقق فقط بتلك السياسات والإجراءات ضمن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الملائمة لتأكيدات البيانات المالية وبالنسبة لمدققي القطاع العام فإن لديهم غالبا مسؤوليات إضافية حتى في محيط تدقيقهم للبيانات المالية، تتعلق بالضوابط الداخلية. وإن فحصهم للضوابط الداخلية قد يكون موسعا وأكثر تفصيلا من تدقيق البيانات المالية في القطاع الخاص.*

3. *تعالج الفقرة (49) من هذا المعيار الدولي للتدقيق مسألة الإبلاغ عن نقاط الضعف وقد تكون هناك كمتطلبات*

إفصاح إضافية

لمدققي القطاع العام. مثلا نقاط ضعف الرقابة الداخلية التي وجدت عند تدقيق البيانات المالية والتدقيقات الأخرى قد يكون من الواجب إبلاغها إلى الهيئة التشريعية أو إلى جهاز حكومي آخر.

تقدير المدقق لمخاطر الرقابة

تقدير المدقق للمخاطر الملازمة	مرتفع	متوسط	منخفض
مرتفع	اكثر انخفاضاً	ادنى انخفاض	متوسط
متوسط	ادنى انخفاضاً	متوسط	أعلى
منخفض	متوسط	اعلى	الأعلى

ملحق

توضيح للعلاقة المتبادلة بين مكونات مخاطر التدقيق

الجدول أدناه يبين كيفية اختلاف المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف والمبني على أساس تقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.

المساحات المضللة في هذا الجدول تتعلق بمخاطر الاكتشاف.

هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وبين المستوى المشترك للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة. مثلا، عندما تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة مرتفعة، فإن المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف يكون منخفضا لتقليل مخاطر التدقيق إلى المستوى المنخفض المقبول. ومن ناحية أخرى عندما تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة منخفضة، يستطيع المدقق قبول مخاطر اكتشاف أعلى مع الاستمرار على تقليل مخاطر التدقيق إلى المستوى المنخفض المقبول.